

## دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام الأداء المتوازن "دراسة اختبارية"

أمنية أحمد محمد عبد العزيز

د/ وفاء يحيى أحمد حجازي

أ.د/ منى مغربي محمد

مدرس المحاسبة والمراجعة

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة - جامعة بنها

كلية التجارة - جامعة بنها

## دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام الأداء المتوازن "دراسة اختبارية"

أ.د/ منى مغربي محمد      د/ وفاء يحيى أحمد حجازي      أمينة أحمد محمد عبد العزيز

أستاذ المحاسبة المالية      مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة بنها      كلية التجارة – جامعة بنها

### ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام الأداء المتوازن، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم الدراسة إلى شقين، الشق النظري وفيه تم الاستطلاع على الجهود السابقة في هذا المجال، والتعرف على الخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة واشتقاق الفروض؛ والشق التطبيقي لاختبار هذه الفروض، حيث قامت الباحثة بتصميم قائمة استقصاء بهدف جمع البيانات والمعلومات حول مجتمع الدراسة، ويشمل مجتمع الدراسة عينة من (٢٦٤) مشارك/ مشاركة للتعرف على آرائهم في اختبار فروض الدراسة.

### وتوصلت نتائج التحليل الإحصائي إلى ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.
- وجود علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن وتفعيل جودة التقارير المالية.
- وجود علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية.

### وتمثلت أهم التوصيات في:

- تعزيز تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية من خلال تدريب الموظفين وتوفير الموارد اللازمة، مما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية.
  - تطبيق محاور بطاقة الأداء المتوازن بشكل أكثر فعالية في المنشآت، حيث يمكن أن تساهم في تحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير رؤية شاملة للأداء المالي وغير المالي.
  - تعزيز دور المراجع الداخلي من خلال تزويده بالأدوات والتقنيات الحديثة، مما يساعد في تحسين فعالية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وزيادة جودة التقارير المالية.
- الكلمات المفتاحية:** المراجع الداخلي، جودة التقارير المالية، الأداء المتوازن.

# The role of the internal auditor in activating the quality of financial reports using balanced performance

## "A test study"

Prof. Dr.

**Mona Maghraby Mohamed**  
Professor of Financial Accounting  
Faculty of Commerce, Benha University

Dr.

**Wafaa Yehia Ahmed Hegazy**  
Lecturer of Accounting and Auditing  
Faculty of Commerce, Benha University

**Amina Ahmed  
Mohamed Abdel Aziz**

## Abstract

### Summary of the study:

The study aimed to identify the role of the internal auditor in activating the quality of financial reports using balanced performance. To achieve this goal, the study was divided into two parts: the theoretical part, in which previous efforts in this field were surveyed, and the theoretical background of the study variables was identified and hypotheses were derived; The applied aspect of testing these hypotheses, where the researcher designed a survey list with the aim of collecting data and information on the study community, and the study community includes a sample of The study of (264) male and female participants to identify their opinions on testing the study hypotheses.

### The results of the statistical analysis reached the following:

- There is a statistically significant correlation at a significance level of (0.05) between the application of accounting information quality standards and the quality of financial reports.
- There is a statistically significant correlation at a significance level of (0.05) between relying on the balanced scorecard axes and activating the quality of financial reports
- There is a statistically significant correlation at a significance level of (0.05) between the internal auditor's use of the balanced scorecard and enhancing his role in activating the quality of financial reports.

### The most important recommendations were:

- Strengthening the application of accounting information quality standards by training employees and providing the necessary resources, which contributes to improving the quality of financial reports.
- Applying the balanced scorecard axes more effectively in establishments, as it can contribute to improving the quality of financial reports by providing a comprehensive view of financial and non-financial performance.
- Strengthening the role of the internal auditor by providing him with modern tools and techniques, which helps in improving the effectiveness of using the balanced scorecard and increasing the quality of financial reports.

**Keywords:** Internal Auditor, Financial Reporting Quality, Balanced Scorecard.

## القسم الأول: الإطار العام للدراسة

### أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

تتصف بيئة الأعمال في الوقت الحالي بالتغير المستمر المتسارع، ودخول عدد من المنافسين الجدد في الأسواق بمنتجات وتقنيات حديثة، مما أدى إلى مواجهة منشآت الأعمال لمجموعة من التحديات، أهمها السعي المستمر لإضافة قيمة، ليس للمساهمين بل لجميع الأطراف المرتبطين بنشاطها والمتأثرين بها، وبما يضمن بقائها واستمرارها في ممارسة أعمالها، ولهذا الأمر تأثيرات واضحة على أعمال المراجعة الداخلية، وينبع ذلك من خلال قيام المراجعة الداخلية بدور فعال في تحسين عمليات المنشآت وإضافة القيمة إليها، كما جذبت المراجعة الداخلية اهتمام إدارات المنشآت بسبب العديد من الأزمات المالية التي أدت إلى انهيار العديد من المنشآت، وأصبح التغيير في بيئة النشاط هو القاعدة الأساسية لتحويل دور المراجعين الداخليين نحو تقييم فعالية برنامج إدارة المخاطر في المنشأة.

من هنا يأتي دور المراجعة الداخلية، حيث أدت طبيعة التطورات الاقتصادية العالمية وثورة المعلومات إلى لفت الأنظار نحو أهمية المراجعة الداخلية والتركيز على مدى مساهمتها في تحقيق الاستراتيجية العامة للمنشأة ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب، مثل الحاجة إلى تقديم أنشطة تأكيدية واستشارية في مجال الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة وفحص ومراجعة التقارير المالية، وتحقيق مزيد من الضوابط الرقابية داخل المنشأة تساعد على الحد من حدوث حالات الغش أو التلاعب في التقارير المالية (عفيفي، ٢٠١٧).

لذلك نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية تطورت بشكل كبير وتغيرت النظرة القديمة لها من كونها مجرد متصيد للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة حيث يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على الشركة أو تدعيم ما يسمى بحوكمة الشركة، وكذلك المساهمة في تقييم إدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة حول أنجح الطرق لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفعالية (فيصل، ٢٠١٥).

وتتطلب جودة التقارير المالية مراقبة مناسبة داخليا وخارجيا حيث أن هدف المراجعة الداخلية هو تقييم الرقابة للحصول على تأكيد بأن التقارير المالية تتم بدقة وموثوقية، كما لا يمكن اعتبار المراجعة بأنها قد أدت دورها بدقة إلا إذا كانت التقارير المالية ذات جودة عالية، وتعتبر المراجعة الداخلية جزء رئيسي من حل مشاكل التقارير المالية لأن وظيفة المراجعة الداخلية لها دور هام في نزاهة المنشأة في إعداد التقارير المالية، كما أن المراجعة الداخلية تقوم بتحديد مؤشرات فرص التحسين من أجل خلق القيمة على المدى الطويل، كما تقوم المراجعة الداخلية بالعديد من الإجراءات لكي تؤكد للإدارة العليا بأن الرقابة الداخلية المسؤولة عن التقارير المالية قد أثبتت فعاليتها (Rousey, M., & Rodrigue, M. (2018)).

جاء نموذج بطاقة الأداء المتوازن كثمرة للدراسات وجهود علماء وباحثين في مجال الإدارة والأعمال، بالتزامن مع تطور الفكر الإداري الحديث ومفهوم الجودة وإعادة هندسة المنشآت وإدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، فبطاقة الأداء المتوازن هي أداة من أدوات التخطيط الاستراتيجي لمساعدة المنشآت على تقييم أنشطتها وأدائها وفقاً لرؤيتها وإستراتيجياتها.

تعد بطاقة الأداء المتوازن لأداء المراجعة الداخلية نموذج شامل ومتعدد الأبعاد حيث يتضمن العديد من المؤشرات المالية وغير المالية التابعة والقائدة، الماضية والمستقبلية، ويعمل على ربط رؤية إدارة المراجعة الداخلية بأهدافها الاستراتيجية، كما أنه يمثل أداة فعالة للاتصال والقياس والرقابة على أداء إدارة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى أنه يشجع العاملين بإدارة المراجعة الداخلية على بذل قصارى جهدهم وتوجيه طاقتهم للعمل تحقيقاً لأهدافها، كما يساعد في التحقق مما إذا كانت إدارة المراجعة الداخلية تضيف قيمة للمنشأة أم أنها مستهلك للقيمة، كما أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يحقق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، والتوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل، وبين المقاييس الداخلية والخارجية (محسب، ٢٠٢٤).

**ومن مجمل ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:**

- ما هو دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن؟ وبغرض الإحاطة بجوانب الموضوع ومعالجة هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:
- ١. هل المراجع الداخلي له دور في تفعيل جودة التقارير المالية؟
- ٢. هل استخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن من خلال المراجع الداخلي يؤدي إلى تفعيل جودة التقارير المالية؟

## ثانياً: الدراسات السابقة

نظراً لتعدد هذه الدراسات وارتباطها بالجوانب المختلفة للبحث فقد تم تبويبها إلى المجموعات التالية:

- ١- دراسات تناولت دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية.
- ٢- دراسات تناولت دور المراجع الداخلي باستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل جودة التقارير المالية.
- ١- دراسات تناولت دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية.
- ١- دراسة (Gros, et al. 2017):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير جودة المراجعة الداخلية في الشركات الألمانية المدرجة بالبورصة، من حيث جودة التقارير المالية وجودة المراجعة، وقد تم القيام بدراسة ميدانية لاستقصاء آراء المراجعين الداخليين والخارجيين في الشركات المدرجة بالبورصة الألمانية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الداخلية تفيد عملية إدارة الأرباح في الشركات، وبالتالي ترفع جودة التقارير المالية في تلك الشركات، كما أنها تؤدي إلى تقليل رسوم أتعاب عملية المراجعة الداخلية.

## ٢- دراسة (Alzeban, 2019):

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف تأثير التسلسل الإداري لتقارير المراجعة الداخلية وتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية (المتغيرات المستقلة) على جودة التقارير المالية (المتغير التابع)، وتم الحصول على البيانات من خلال التقارير السنوية لـ (٢٠١) شركة من الشركات المدرجة في الولايات المتحدة وأيضاً تم إجراء دراسة استقصاء للرؤساء التنفيذيين للمراجعة الداخلية الذين يعملون في هذه الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى أنه عندما تقدم المراجعة الداخلية تقاريرها مباشرة إلى لجنة المراجعة يزيد من موثوقية المعلومات المقدمة وبالتالي يكون هناك تأثير إيجابي كبير على جودة التقارير المالية، وعندما تقدم تقارير المراجعة الداخلية إلى الرئيس التنفيذي أو الرئيس المالي للشئون المالية بالشركة يكون هناك تأثير سلبي على جودة التقارير المالية، وأن زيادة الاعتماد على توصيات المراجعة الداخلية مباشرة إلى لجنة المراجعة، حيث أنها تتلقى الدعم من لجنة المراجعة بتنفيذها وبالتالي التأثير على جودة التقارير المالية.

## ٤- دراسة (نصر، ٢٠٢٢):

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير جودة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية، وقد تم القيام بدراسة ميدانية على عينة مكونة من ١٥٢ من المراجعين الداخليين سواء العاملين بالقطاع العام والقطاع الخاص، والمراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بالقاهرة، والأكاديميين من أساتذة المراجعة من كلية التجارة جامعة عين شمس.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير ذات دلالة معنوية لاستقلالية وجودة أداء وكفاءة المراجع الداخلي على جودة المراجعة الداخلية بالترتيب من حيث التأثير، ويوجد تأثير ذات دلالة معنوية لحوكمة الشركات من حيث الآليات المتمثلة في "لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمراجعة الخارجية" على جودة المراجعة الداخلية بالترتيب من حيث التأثير، كما يوجد لجودة المراجعة الداخلية تأثير ذات دلالة معنوية على جودة التقارير المالية في ظل حوكمة الشركات.

## ٥- دراسة (شكري، ٢٠٢٤):

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل العلاقة بين دور إدارة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في التداول السعودي، ومدى تأثير تلك العلاقة على كفاءة الاستثمار في تلك الشركات، حيث صمم الباحث قائمة استقصاء بهدف جمع البيانات من ثلاث فئات بهدف طرح آرائهم

حول أثر دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار في الشركات السعودية المدرجة في البورصة.

**وتوصلت الدراسة** إلى أن المراجعة الداخلية لها دوراً فعالاً في رفع جودة التقارير المالية كما يمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية في السعي نحو تعظيم القيمة للأطراف المرتبطة بالنشاط من خلال المساهمة في تحسين الأداء وخفض التكاليف، حيث يتمحور دور المراجعة الداخلية في التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية التي تم إعدادها، وحماية الأصول، والتأكد من الاستخدام الكفء للموارد، والعمل على تحقيق الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

## ٢- دراسات تناولت دور المراجع الداخلي باستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل جودة التقارير المالية.

### ١- دراسة (Valdez, et al. 2017):

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تطوير وتصميم استراتيجية لمؤسسة تعليمية بالمكسيك، لخلق قيمة أكبر للجامعة محل الدراسة وتحقيق رؤيتها، ويتطلب وضع استراتيجيات واضحة ومتماسكة للمنشأة، وتحديد دقيق للظروف والتوجه الاستراتيجي الواجب إتباعه بناء على المعلومات الداخلية والخارجية.

**وتوصلت الدراسة** إلى أن جوهر بطاقة الأداء المتوازن هو الخريطة الاستراتيجية التي تساعد على التأكد من أن الاستراتيجية واضحة بما فيه الكفاية ويمكن تشغيلها من خلال تحويل الأفكار والرؤى الكبيرة إلى استراتيجية منظمة وقابلة للتنفيذ، وتكشف بوضوح كل وحدة من وحدات المنشأة وما تسهم به في تحقيق استراتيجية المنشأة ككل.

### ٢- دراسة (Koutoupis, et al., ٢٠١٨):

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق أسلوب القياس المتوازن على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات اليونانية، ولتطبيق أسلوب القياس المتوازن على وظيفة المراجعة الداخلية طُلب من المشاركين في الدراسة وهم عينة مكونة من (١٢٠) مفردة من مديري إدارات المراجعة الداخلية ومراجعين داخليين في الشركات اليونانية.

**وتوصلت الدراسة** إلى أن أداء وظيفة المراجعة الداخلية تتشكل من خلال التفاعل بين عوامل ديناميكية محددة هي: البعد المالي (قيمة ومكانة المراجعة الداخلية)، وبعد العملاء (المستفيدين من المراجعة الداخلية)، وبعد العمليات الداخلية (إجراءات المراجعة الداخلية)، وبعد التعلم والنمو (تطوير وتدريب فريق المراجعة الداخلية).

**٣-دراسة (Trifu, ٢٠٢٠)**

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء المراجعة الداخلية من خلال تطبيق أسلوب القياس المتوازن بإحدى الشركات في رومانيا، قدم الباحث مثالاً عملياً لكيفية تطبيق أسلوب القياس المتوازن الذي اقترحه لتقييم أداء المراجعة الداخلية، حيث عرض خطوات تطبيق الأسلوب وكيفية تنفيذه.

وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب القياس المتوازن يعتبر نموذجاً متكاملاً لقياس أداء المراجعة الداخلية، حيث يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، وهو يختلف عن أنظمة القياس التقليدية في أنه يتضمن مقاييس للمخرجات ومحركات أداء لهذه المخرجات، والتي ترتبط معاً في سلسلة من علاقات السبب والنتيجة، علاوة على أنه يمثل أداة فعالة للاتصال والقياس وتقويم الأداء المتوازن والمتكامل باستخدام مقاييس متعددة مشتقة من استراتيجية المراجعة الداخلية.

**٤-دراسة (الشافعي، ٢٠٢٢):**

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار للتكامل بين نموذج القياس المتوازن للأداء ومدخل ستة سيجما لتحسين كفاءة العمليات الداخلية في بيئة الأعمال المصرية، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة المكونة من (٢٩٣) فرد، وقام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة من أكاديمي المحاسبة بالجامعات المصرية، معدي التقارير المالية، مراقبي الحسابات، مستخدمي التقارير المالية، للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بأسئلة البحث.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح للتكامل بين نموذج القياس المتوازن للأداء ومدخل ستة سيجما لتحسين كفاءة العمليات الداخلية في الشركات الصناعية المصرية، وذلك بدرجة ثقة ٩٥% ، وبالتالي إحداث تكامل بين نموذج القياس المتوازن للأداء ومدخل ستة سيجما لتحسين كفاءة العمليات الداخلية في بيئة الأعمال المصرية.

**ثالثاً: أهداف الدراسة**

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن.

ويمكن تحقيق الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة دور المراجع الداخلي لتفعيل جودة التقارير المالية.
- دراسة أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو) في قياس وتقييم جودة التقارير المالية.
- دراسة كيفية تطوير دور المراجع الداخلي من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل جودة التقارير المالية.

## رابعاً: أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أنها توضح دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن وتستمد الدراسة أهميتها العلمية والعملية كالتالي:

### ١ - الأهمية العلمية:

تستمد الدراسة أهميتها العلمية من خلال العناصر التالية:

- دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية بما يخدم مصالح المستثمرين والمساهمين ويضفي الثقة على أداء الإدارة.
- تتبع أهمية الدراسة من أهمية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هذا الأسلوب المتطور في العمل الذي يتطلب الكثير من أدوات التقييم ولعله من أهم الأساليب المستخدمة في التقييم فهو يستخدم مقاييس مالية وغير مالية تسهم في مدى تطور الخدمات التي تقدمها للمنشآت.
- كما اهتمت أيضاً بجودة التقارير المالية والتي تصبح من القضايا الأكثر إلحاحاً على الباحثين كلما نتجت الأزمات المالية، أو توافرت مؤشرات على وجودها، وكلما اقتضت حماية مصالح مستخدمي التقارير المالية، وحماية أموالهم، وترشيد قراراتهم، وتقديم معلومات محاسبية على درجة كبيرة من الجودة.
- يسائر البحث الاتجاهات الحديثة في البحوث المحاسبية التي تهتم بالتطورات في المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق تفعيل جودة التقارير المالية.

### ٢ - الأهمية العملية:

تتبع الأهمية العملية لهذه الدراسة من أهمية دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن عن طريق عمل استبيان من واقع بيئة الأعمال المصرية.

## خامساً: فروض الدراسة

انطلاقاً من مشكلة وأهداف وأهمية الدراسة يمكن تلخيص الفروض كما يلي:

- ١- الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.
- ٢- الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن وتفعيل جودة التقارير المالية.
- ٣- الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية.

### سادساً: منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، حيث قامت الباحثة بدراسة وتحليل وتقويم أهم ما كتب بخصوص دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية في المراجع المتوفرة في المكتبات العربية والأجنبية، وكذلك البحوث المتاحة على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) والمتعلقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى بحوث المتخصصين في مجال العلاقة بين أثر استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتفعيل جودة التقارير المالية، كما تم الاعتماد على إجراء دراسة اختبارية لاستطلاع آراء المهتمين والمعنيين بدراسة دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، وذلك من خلال قائمة الاستقصاء لجمع البيانات الخاصة بموضوع الدراسة، وكذلك استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لقياس ظاهرة الدراسة.

### سابعاً: حدود الدراسة

- تتناول الدراسة معرفة دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية باستخدام الأداء المتوازن.
- تقتصر الدراسة على (المحاسبين والمراجعين الداخليين في شركات المساهمة المصرية، وأعضاء هيئة تدريس في الجامعات المصرية، والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، ومستخدمي القوائم المالية)، لأنهم من أكثر الفئات ارتباطاً بعملية المراجعة الداخلية، وجودة المعلومات الموجودة بالتقارير المالية، ويتمتعون بخبرة علمية وعملية في مجال الدراسة.
- تقتصر الدراسة على شركات المساهمة المصرية، الجامعات المصرية، مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية.
- تم تطبيق الدراسة خلال العام ٢٠٢٤م.

### ثامناً: خطة الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، تتكون خطة الدراسة على النحو التالي:

- القسم الأول: الإطار العام للدراسة.
- القسم الثاني: الإطار النظري للدراسة.
- القسم الثالث: الدراسة الاختبارية.
- النتائج والتوصيات.

## القسم الثاني: الإطار النظري للدراسة

يتمثل الإطار النظري للدراسة في العناصر التالية:

### أولاً: مفهوم المراجعة الداخلية

عرفت بأنها "مجموعة من الإجراءات التي يتم وضعها داخل المنشأة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية للتأكد من دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من كافة الإجراءات لحماية أصول المنشأة وأموالها، وللتأكد من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وتقليل المخاطر المتوقعة داخل المنشآت" (الزغبى، ٢٠١٨).

عرفها معهد المرجعيين الداخليين (IAA) بأنها "نشاط مستقل وموضوعي واستشاري يؤدي إلى إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة، وتحقيق أهداف المنشأة من خلال إتباع منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إجراءات كل من إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (Abdulai, et al. (2021).

كما عرفت بأنها "الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية وقدرة المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط الضعف في هذا النظام حتى يعمل بكفاءة وفعالية وتقديم التوصيات والإرشادات لمعالجة نقاط الضعف" (حسن، ٢٠١٧).

عرفت أيضاً بأنها "إحدى الآليات الأساسية للرقابة الداخلية، وهي تقوم على سلسلة متتابعة من الأنشطة والعمليات المتعلقة بفحص ومراجعة وتصحيح جميع عمليات المنشأة، بما يوفر الدعم الكافي في مرحلة التخطيط والتنفيذ والتغذية المرتدة، وبما يؤدي في النهاية إلى دعم القيمة المضافة من خلال الحد من الآثار المترتبة على المخاطر في صورتها سواء المخاطر المنتظمة أو المخاطر غير المنتظمة" (الجندى، ٢٠٢٣).

### أهمية المراجعة الداخلية:

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المنشأة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المنشأة، كما أنها تعتبر عين وأذن المراجع الخارجي، وأهم آليات الرقابة المؤسسية، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لمجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي (فرج، ٢٠٢٣):

- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها.
- اضطرار الإدارة إلى تفويض الصلاحيات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة.
- حاجة إدارة المنشأة إلى بيانات دورية ودقيقة لصياغة السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات.
- حاجة إدارة المنشأة إلى حماية أموال المنشأة والمحافظة عليها من الغش والسرقة والأخطاء.
- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة.
- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

## ثانياً: مفهوم جودة التقارير المالية

"تعتبر التقارير المالية ذات جودة عالية إذا كانت قادرة على دعم عملية صنع واتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية، كما أن توافر الخصائص النوعية لمعلومات التقارير المالية يؤدي إلى توافر جودة المعلومات المالية التي تحتويها تلك التقارير والقوائم المالية، وبما أن التقارير المالية تستخدم في مختلف أنواع المنشآت باعتبارها مدخلاً لتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرار ومن ثم لتعزيز القدرة التنافسية للمنشآت لتحقيق تنمية حقيقية" (عبد الجواد، ٢٠٢٠).

"إن جودة التقارير المالية تعني مصداقية المعلومات والفائدة التي تعود بها على المستخدمين، وخلوها من التحريف، وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير الفنية والقانونية والرقابية والمهنية، مما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها" (Babatunde, 2017).

كما عرفت بأنها "قدرة التقارير المالية على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وحماية أصحاب المصالح من تلك الممارسات الخاطئة وزيادة كفاءة سوق المال وتقليل الانهيارات المالية وتوجيه متخذي القرار نحو اتخاذ قرار سليم" (بريك، ٢٠٢١).

ولكي تتحقق جودة التقارير المالية لابد من تحقيق التالي (سيد، ٢٠٢٢):

### • جودة صياغة التقرير:

ويعني وصف البيانات الواردة في التقارير بشكل جيد، حيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة وتعبر عن البيان بشكل دقيق، ويتطلب ذلك توافر خاصية الوضوح.

### • جودة محتوى التقرير:

ويعني دقة البيانات، وتوافر القيم الصحيحة، وعدم وجود أخطاء جوهرية، وهذا يتطلب توافر كلاً من الدقة، والاكتمال، والشمول.

### • جودة عرض التقرير:

ويعني الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو تقديم المعلومات تحت عناوين متجانسة ومشتقة بطريقة لا تحتاج إلى مزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب ذلك توافر أربع خصائص: (الاتساق أو الثبات، والحياد، والتوقيت المناسب، والشفافية).

## ثالثاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

هناك العديد من المفاهيم المتعلقة بطاقة الأداء المتوازن حسب وجهة النظر التي تناولت هذا المفهوم، فهناك من ينظر إليها على أنها توازن بين أصحاب المصالح المختلفة المرتبطين بالمنشأة وهناك من ينظر إليها على أنها توازن بين المقاييس المالية وغير المالية، ولكن على الرغم من الاختلاف بين هذه المفاهيم، إلا أنها ترتبط بعامل أساسي مشترك وهو أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن إطار متكامل لقياس وتقييم الأداء من منظور استراتيجي، ومن هذه المفاهيم ما يلي:

عرفت بأنها "أسلوب من أساليب التخطيط الاستراتيجي لدعم المؤسسات في تقييم وقياس أدائها وأنشطتها وفق الرؤية والاستراتيجية التي تقترحها المنشأة، كما يمكننا القول إن بطاقة الأداء المتوازن ليست أسلوب تقييم وقياس أداء المنشأة فحسب، بل هي نظام إداري يدمج الأهداف والمقاييس والمستويات المستهدفة، والتي بإجمالها تصور استراتيجية المنشأة وتساعد على إمداد الإدارة بالتغذية العكسية لعملياتها الداخلية وكذلك منتجاتها الخارجية، بهدف التطوير والتحسين المستمر لأداء وتأثيرات استراتيجياتها" (سنوسي، ٢٠٢٣).

كما تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي توفر للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة وسريعة عن أداء الشركة، وتعتبر أداة التقييم الأولى المعنية بترجمة استراتيجية المنشأة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة، ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة، فهي أداة للإدارة الاستراتيجية تقوم على ترجمة الاستراتيجية الخاصة بالمنشأة ورسالتها إلى مقاييس أداء دقيقة تقدم إطاراً لنظام الإدارة والقياس الاستراتيجي" (Zahra, 2016 & Gedikoglu).

**أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بالنسبة للتقارير والمؤشرات الخاصة بكل بعد:**

#### ١- البعد المالي Financial Perspective:

يمثل البعد المالي أحد أهم جوانب بطاقة الأداء المتوازن، حيث يعكس هذا البعد لمستخدمي التقارير المالية مقاييس ربحية المنشأة وقدرتها على توليد القيمة للمساهمين، وبالتالي مدى قدرتها على الاستمرار واستخدام الموارد المالية المتاحة بأقصى فعالية ممكنة. المقاييس التي تستخدم في هذا البعد تتمثل في: رضا عملاء التقارير، الحصة السوقية، درجة الولاء، القدرة على الاحتفاظ بالمساهمين الحاليين، القدرة على اجتذاب مساهمين جدد، وربحية العميل (سيد، ٢٠١٧).

#### ٢- بعد العملاء Customer Perspective:

يركز هذا البعد على وجهة نظر العميل في تقييم جودة وفعالية التقارير المالية، وذلك للوقوف على مدى قدرتها على تحقيق الهدف الاستراتيجي المتمثل في زيادة رضا عملاء التقارير (المساهمين، الإدارة، الدائنون، الحكومة والمواطنين... الخ) ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

ومن المقاييس التي يتضمنها بعد العمليات الداخلية: مقياس جودة التقارير المالية، ومقياس الكفاءة والتطوير المستمر، ومقياس الثقة والمصادقية، ومقياس مدى كفاءة التكنولوجيا المستخدمة، ومقياس عمليات التحديث والتطوير والابتكار (الحديدي، ٢٠٢١).

### ٣- بعد العمليات الداخلية Internal Business Perspective:

يمثل هذا البعد الأساس في خلق قيمة للعملاء والمساهمين، حيث يهتم بأداء وكفاءة سير العمليات والإجراءات الداخلية لأقسام إعداد معلومات التقارير المالية واستخدام المعايير المحاسبية من جهة، وتحقيق نتائج مالية مرضية للمساهمين من جهة أخرى، كما يعكس هذا البعد المهارات الخاصة بتلك التقارير والتكنولوجيا المستخدمة، وكذلك الابتكارات التي تؤدي إلى زيادة الثقة والشفافية في التقارير المالية لتحقيق رضا العملاء الحاليين والجدد.

ومن المقاييس التي يتضمنها بعد العمليات الداخلية: مقياس جودة التقارير المالية، ومقياس الكفاءة والتطوير المستمر، ومقياس الثقة والمصادقية، ومقياس مدى كفاءة التكنولوجيا المستخدمة، ومقياس عمليات التحديث والتطوير والابتكار (Russel, 2015).

ولقد ترك كل من Kaplan and Norton الباب مفتوحاً أمام الإدارة العليا للمنشأة لإضافة محاور أخرى إذا لزم الأمر ذلك، وهذه المحاور الأربعة هي المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن التي ظهرت مع ظهور هذا الأسلوب، ولكن مع تعدد الدراسات والأبحاث حول هذا الأسلوب ظهرت آراء متعددة حول إضافة محاور أخرى، والتي منها البعد البيئي والبعد الاجتماعي (مشرف، ٢٠١٢).

### ٤- بعد التعلم والنمو Learning & Growth Perspective:

يضمن محور التعلم والنمو القدرة على التجديد والتطوير المستمر، كما يركز على تطوير قدرات القائمين على إعداد التقارير المالية لأنهم يمثلون البنية التحتية لها والتي تعمل على بناء المنشأة لأجل طويل، وكذلك يركز على الأنظمة الحديثة والتكنولوجيا المتقدمة ذات الجودة العالية بهدف تحسين الجودة وزيادة الثقة والمصادقية للتقارير المالية.

ومن المقاييس التي يتضمنها محور التعلم والنمو: مقياس مستوى القدرة الفردية، ومقياس رضا القائمين على إعداد التقارير المالية، ومقياس إنتاجية الموظفين، ومقياس الاحتفاظ بالموظفين، ومقياس مصاريف البحث والتطوير (أحمد، ٢٠٢١).

### رابعاً: علاقة جودة المراجعة الداخلية بجودة التقارير المالية:

تساهم جودة المراجعة الداخلية في منع الاحتيال والغش من قبل كبار الموظفين في الإدارة وحماية مصالح المستثمرين وفهم المشاكل القائمة داخل المنشأة، في الوقت المناسب وتصحيح وتحسين الكفاءة التشغيلية بسرعة، ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرار وإضافة مدى توافر الخصائص المميزة للمراجع الداخلي، كالاستقلالية والكفاءة، وجودة أداء العمل بالقيام بالعديد من الوظائف والأنشطة بقدر عالٍ من

الجودة، مثل الإشراف على نظام الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط الضعف، وكفاءة وفعالية العمليات، وموثوقية التقارير المالية، والالتزام بقوانين ولوائح المنشأة، مع مراعاة إجراء مراجعة الكفاءة الإدارية، وترشيد السياسات وتطبيق نظام محاسبي جديد للكشف عن الغش والاختلاس (نصر، ٢٠٢٢).

تعمل المراجعة الداخلية على تفعيل جودة التقارير المالية من خلال المهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية والتي تدعم تلك الجودة وتساهم في تحسينها والثقة في تلك التقارير، وخلصت الباحثة إلى العديد من الوظائف والأنشطة التي تقوم بها المراجعة الداخلية والتي تساهم في تعزيز جودة التقارير المالية أهمها (سليم، ٢٠١٤):

- ١- التقييم الذاتي المستقل لمدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية ورفع التقارير إلى الجهات المختصة بشأن الملاحظات التي تم إبداءها.
- ٢- منع الغش وكشفه وتصحيحه وخاصة ما يتعلق بالتقارير المالية مما قد يهدد جودة التقارير المالية.
- ٣- تقييم مدى التزام جميع إدارات المنشأة بالقيام بأعمالها وفق إجراءات العمل والسياسات الموضوعة بما لا يتعارض مع اختصاصات الإدارات المعنية الأخرى.
- ٤- فهم واعتماد وتحليل وتقييم المراجع الداخلي لاستراتيجيات الشركة والمعرفة الكاملة بتكنولوجيا المعلومات.
- ٥- التحقق من صحة كافة الدفاتر والمستندات، ومدى توافر وسائل الرقابة على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- ٦- مراجعة القوائم المالية الفترية والسنوية، وكافة التسويات المرتبطة بها، والرقابة على حماية الأصول.
- ٧- التأكد من توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية لضمان جودة المعلومات وبالتالي جودة التقارير المالية.

#### خامساً: العلاقات السببية بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وجودة التقارير المالية

يعمل نموذج بطاقة الأداء المتوازن على زيادة جودة التقارير المالية وربطها بمجموعة متوازنة ومتوافقة من مقاييس الأداء سواء المالية أو غير المالية، حيث يعمل البعد المالي لجودة التقارير المالية على زيادة الأرباح، وتقديم نصائح واستشارات للمراجعين الداخليين وأيضاً تقديم المقترحات للحد من المخاطر والخسائر، بينما محور العملاء يعمل على التركيز على درجة رضا العملاء وولائهم عن التقارير المالية وتمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب (مسعود، ٢٠١٣).

كما يعمل محور العمليات الداخلية لجودة التقارير المالية على استجابته لعمليات الابتكار والتي من شأنها زيادة الفهم والمعرفة، ومن ثم الإبداع في تقديم تقارير تحليلية وأكثر تطوراً للعملاء لتمكينهم من اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب، وأخيراً يعمل بعد التعلم والنمو على تطور مهارات القائمين على إعداد التقارير المالية وقدرتهم على التحليل وعرض المعلومات بطرق مختلفة، واستخدام الأنظمة الحديثة والمطورة وزيادة مشاركتهم للقيام بمهام مختلفة ومتكاملة، كما يمكن من خلال هذا البعد ترجمة التعلم والنمو والرضا الوظيفي الذي حققه المراجعون الداخليون، كما أن محور التعلم والنمو يعد البعد الأساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية لجودة التقارير المالية من خلال تأثيره على باقي أبعاد نموذج بطاقة الأداء المتوازن (المالي - العملاء - العمليات الداخلية) (Peter, ٢٠١١).

ولكي يتم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنجاح في تفعيل جودة التقارير المالية يجب أن يراعي مجموعة متكاملة لنجاح التطبيق العملي في هذا المجال من أهمها ما يلي (مسعود، ٢٠١٣):

- ١- ما هي مؤشرات تقييم أداء التقارير المالية؟

- ٢- ما هي المؤشرات الرائدة والمؤشرات التابعة لنجاح التقارير المالية وتحقيق أهدافها؟
- ٣- ضرورة التحقق مما إذا كانت مؤشرات تقييم الأداء الموضوعية تعكس بوضوح القيمة المتوقع إضافتها من قبل مستخدمي التقارير المالية للمنشأة.

سادساً: مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية:

تعد بطاقة الأداء المتوازن من أهم أنظمة قياس الأداء التي تم تطويرها حديثاً وقد أوضحت خبرة كثير من المنشآت التي طبقت نموذج بطاقة الأداء المتوازن أنها قد حققت العديد من المزايا للإدارة منها (Rahmanto, A. D. 2024) :

- ١- تقدم بطاقة الأداء المتوازن إطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية.
- ٢- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية التنافسية للمنشأة، ومنها على سبيل المثال، تلبية احتياجات العملاء، تخفيض زمن الوفاء باحتياجات العملاء، تخفيض الزمن اللازم لإدخال منتجات جديدة.
- ٣- تتضمن بطاقة الأداء المتوازن العديد من التوازنات، فبطاقة الأداء المتوازن تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية.

٤- تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية المنشأة واستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، تشمل كلاً من مقاييس المخرجات ومحركات أداء هذه المخرجات، ويؤدي الربط بين المخرجات التي ترغب المنشأة في تحقيقها مع محركات تلك المخرجات إلى مساعدة المديرين في توجيه الطاقات والقدرات والمعلومات تجاه تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل.

فبطاقة الأداء المتوازن تدفع المراجع الداخلي نحو تحقيق رغبات العملاء المتوقعة بكفاءة وفعالية وكذلك ابتكار وإبداع منتجات وخدمات جديدة من أجل اكتساب عملاء جدد والحصول على رضاهم كل ذلك له أثر ودور كبير في تحقيق الأهداف المالية التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، وبالتالي تحقيق نتائج مالية مرضية للمساهمين، كما يساهم استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قيام المراجع الداخلي بتقييم المهارات التي يتمتع بها الموظفون وقدرتهم على النمو والتطوير والإبداع، بالشكل الذي يحسن من جودة العمل والوصول إلى الابتكارات باستخدام وسائل تطوير حديثة كاستخدام الموظفين لأدوات التكنولوجيا المتطورة وتقصير زمن الحصول على الخدمة .

إلى جانب ما سبق، يحفز استخدام بطاقة الأداء المتوازن المراجع الداخلي على الإشراف على مجموعة من الأنشطة الاجتماعية التي من الممكن أن تساهم بها المنشأة بما يخدم المجتمع وزيادة الانتاجية وارتفاع حجم الخدمات وازدياد ولاء العاملين وتفضيل الزبائن والعملاء للخدمات المقدمة لهم (الماغوط، ٢٠١٧).

وترجع أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن للأداء في قياس وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية من كونه يوفر مجموعة من المزايا والفوائد، حيث أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لأداء المراجعة الداخلية يحقق منافع عديدة تتمثل في: توافق استراتيجية وأنشطة المراجعة الداخلية مع توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية، كما يوفر صورة كلية عن أداء المراجعة الداخلية، ويسمح بمقارنة أداء المراجعة الداخلية مع أفضل أداء (المقاييس المرجعية)، كما أنه يساهم في تحسين الأداء من خلال تخفيض التكاليف وتحسين عمليات المراجعة الداخلية (Zinca, V. 2016).

### القسم الثالث: الإطار العملي للدراسة

#### ١/٣ مجتمع وعينة الدراسة:

▪ **مجتمع الدراسة:** يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي درستها الدراسة، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة. لذا، فإن المجتمع المستهدف يشمل (المحاسبين والمراجعين الداخليين في شركات المساهمة المصرية، وأعضاء هيئة تدريس في الجامعات المصرية، والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، ومستخدمي القوائم المالية).

▪ **عينة الدراسة:** تم اختيار عينة الدراسة للتطبيق عليها من عينة عشوائية مأخوذة من المجتمع وتشمل (عينة من المحاسبين والمراجعين الداخليين في شركات المساهمة المصرية، وأعضاء هيئة تدريس في الجامعات المصرية، والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، ومستخدمي القوائم المالية) والبالغ عددهم (٢٦٤) مشارك/ة.

وتم ذلك من خلال استخدام العينة العشوائية وتوزيع استمارة الاستبيان الالكترونية لها، حيث تم استهداف (عينة من المحاسبين والمراجعين الداخليين في شركات المساهمة المصرية، وأعضاء هيئة تدريس في الجامعات المصرية، والمحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، ومستخدمي القوائم المالية).

#### ٢/٣ اختبار مدى صدق وثبات الاستبيان:

##### • صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه. لذا، قامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال الآتي:

##### ١- صدق المقياس "الاتساق الداخلي":

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرات الاستبيان مع البعد الفرعي الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان بناء على إجمالي العينة البالغ حجمها (٢٦٤) مشارك ومشاركة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة ولمحور التي تنتمي إليه. ومن خلال قراءة نتائج اختبار الصدق (معامل سبيرمان للارتباط) والقيمة الاحتمالية لهذا الاختبار لفقرات الاستبيان الموزع لأفراد العينة، ووجدت الباحثة أنها دالة إحصائية عند مستوى معنوي ٥% لجميع فقرات الاستبيان، والجدول التالي يبين معاملات الارتباط.

## • الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة:

جدول (١) معاملات الارتباط (سبيرمان) بين درجة كل فقرة والمحور التي تنتمي إليه

| م                                                                                                           | معامل الارتباط | مستوى الدلالة | م  | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|---------------|----|----------------|---------------|
| البعد الأول: أثر تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية                                                      |                |               |    |                |               |
| 1                                                                                                           | .651**         | .000          | 5  | .700**         | .000          |
| 2                                                                                                           | .723**         | .000          | 6  | .744**         | .000          |
| 3                                                                                                           | .651**         | .000          | 7  | .540**         | .000          |
| 4                                                                                                           | .597**         | .000          |    |                |               |
| البعد الثاني: الآثار الناتجة عن تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية             |                |               |    |                |               |
| 1                                                                                                           | .626**         | .000          | 5  | .714**         | .000          |
| 2                                                                                                           | .603**         | .000          | 6  | .768**         | .000          |
| 3                                                                                                           | .704**         | .000          | 7  | .562**         | .000          |
| 4                                                                                                           | .696**         | .000          | 8  | .556**         | .000          |
| البعد الثالث: أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن                                                             |                |               |    |                |               |
| 1                                                                                                           | .676**         | .000          | 6  | .678**         | .000          |
| 2                                                                                                           | .786**         | .000          | 7  | .851**         | .000          |
| 3                                                                                                           | .712**         | .000          | 8  | .802**         | .000          |
| 4                                                                                                           | .630**         | .000          | 9  | .768**         | .000          |
| 5                                                                                                           | .742**         | .000          |    |                |               |
| البعد الرابع: كيفية الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل جودة التقارير المالية                   |                |               |    |                |               |
| 1                                                                                                           | .739**         | .000          | 7  | .659**         | .000          |
| 2                                                                                                           | .520**         | .000          | 8  | .691**         | .000          |
| 3                                                                                                           | .541**         | .000          | 9  | .604**         | .000          |
| 4                                                                                                           | .633**         | .000          | 10 | .613**         | .000          |
| 5                                                                                                           | .634**         | .000          | 11 | .726**         | .000          |
| 6                                                                                                           | .682**         | .000          |    |                |               |
| البعد الخامس: دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية                                            |                |               |    |                |               |
| 1                                                                                                           | .650**         | .000          | 5  | .716**         | .000          |
| 2                                                                                                           | .806**         | .000          | 6  | .756**         | .000          |
| 3                                                                                                           | .683**         | .000          | 7  | .667**         | .000          |
| 4                                                                                                           | .672**         | .000          | 8  | .647**         | .000          |
| البعد السادس: أثر استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية |                |               |    |                |               |
| 1                                                                                                           | .800**         | .000          | 6  | .765**         | .000          |
| 2                                                                                                           | .750**         | .000          | 7  | .576**         | .000          |
| 3                                                                                                           | .786**         | .000          | 8  | .726**         | .000          |
| 4                                                                                                           | .716**         | .000          | 9  | .693**         | .000          |
| 5                                                                                                           | .637**         | .000          |    |                |               |

المصدر: إعداد الباحثة استناداً إلى مخرجات (SPSS)

من خلال الجدول (١) أعلاه يتبين لنا أن جميع القيم الاحتمالية كانت أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) بمعنى أن معاملات الارتباط كانت ذات دلالة معنوية، وبذلك تعتبر فقرات المحاور الستة محل الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

## ٢- الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان.

جدول (٢) معاملات الارتباط (سبيرمان) بين درجة كل محور والدرجة الكلية ككل

| المحاور                                                                                                     | معامل الارتباط | مستوى الدلالة | نوع الارتباط (طردى) |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|---------------|---------------------|
| البعد الأول: أثر تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية                                                      | .730**         | .000          | قوي                 |
| البعد الثاني: الآثار الناتجة عن تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية             | .696**         | .000          | قوي                 |
| البعد الثالث: أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن                                                             | .766**         | .000          | قوي                 |
| البعد الرابع: كفاءة الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل جودة التقارير المالية                   | .825**         | .000          | قوي جدا             |
| البعد الخامس: دور المراجع الداخلي في تفعيل جودة التقارير المالية                                            | .820**         | .000          | قوي جدا             |
| البعد السادس: أثر استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية | .759**         | .000          | قوي                 |

المصدر: إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات (spss)

من خلال الجدول (٢) أعلاه يتبين لنا أن جميع القيم الاحتمالية لمحاور الدراسة كانت أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0,05$ ) بمعنى أن معاملات الارتباط بين كل محور والدرجة الكلية ككل ذات دلالة معنوية، وبذلك تعتبر فقرات المحاور محل الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

## • ثبات الاستبيان:

لقياس ثبات الاستبيان، أي مدى الحصول على النتائج نفسها حتى لو تم تكرار الدراسة في ظروف مشابهة وباستخدام الاستبيان نفسها، قامت الباحثة باستخدام معامل Cronbach's Alpha لتحديد درجة ثبات أداة الاستبيان.

لذا توضح النتائج التي تم الحصول عليها بواسطة الحزمة الإحصائية (SPSS) قيم معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات المقاييس المستخدمة، وكلما اقتربت قيم هذا المعامل من الواحد الصحيح كلما دل ذلك على ثبات عالي للمقياس وكلما اقتربت من الصفر دل ذلك على ضعف الثبات.

جدول رقم (٣) يوضح معامل ألفا كرونباخ للمحاور الفرعية والمقياس ككل

| المحاور       | عدد الفقرات<br>N. of items | معامل ألفا كرونباخ<br>Cronbach's Alpha |
|---------------|----------------------------|----------------------------------------|
| المحور الأول  | ٧                          | ٧٨٦.                                   |
| المحور الثاني | ٨                          | ٧٤٢.                                   |
| المحور الثالث | ٩                          | ٨٨٦.                                   |
| المحور الرابع | ١١                         | ٨٤١.                                   |
| المحور الخامس | ٨                          | ٨٤١.                                   |
| المحور السادس | ٩                          | ٨٨٣.                                   |
| المقياس ككل   | ٥٢                         | ٨٣٠.                                   |

المصدر: إعداد الباحثة استناداً إلى مخرجات (SPSS)

يتضح من الجدول رقم (٣) أن جميع قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ للمحاور الفرعية والمقياس ككل جاءت مرتفعة جداً بنسبة (٨٣%) وهذه النسبة عالية جداً، وهذا يعني أن المقياس المستخدم لأداة هذه الدراسة يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

وهذا يشير إلى موضوعية العبارات وقدرتها على التعبير عن المتغيرات التي تقيسها بوضوح. فضلاً عن ذلك، استخدام الاستبيان بكل ثقة وبالتالي فإنه سيتم التوصل إلى نفس النتائج إذا أعيد تطبيق الدراسة على العينة نفسها.

### ٣/٣ اختبارات صحة الفرضيات:

#### ١ - نتائج اختبار الفرضية الأولى:

تضمنت هذه الفرضية (H1) "توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية".

ومن أجل التأكد من صحة الفرضية قمنا باختبار تحليل معامل الارتباط حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

#### جدول (٤) نتائج مصفوفة اختبار معامل الارتباط بين تطبيق معايير

#### جودة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية

| جودة التقارير المالية | تطبيق معايير جودة<br>المعلومات المحاسبية |                 |                                          |
|-----------------------|------------------------------------------|-----------------|------------------------------------------|
| ٠.٦٩٧*                | 1                                        | معامل سبيرمان   | تطبيق معايير جودة<br>المعلومات المحاسبية |
| ٠.٠٠٠                 |                                          | القيمة المعنوية |                                          |
| 264                   |                                          | العدد           |                                          |
| 1                     | ٠.٦٩٧*                                   | معامل سبيرمان   | جودة التقارير المالية                    |
|                       | ٠.٠٠٠                                    | القيمة المعنوية |                                          |
|                       | 264                                      | العدد           |                                          |

المصدر: إعداد الباحثة استناداً إلى مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول رقم (٤) مصفوفة الارتباط، حيث نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط سبيرمان بلغت (٠.٦٩٧). وهذه القيمة تعتبر عالية مما يعني أن هناك علاقة ارتباط قوي بين المتغير المستقل (تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية) والمتغير التابع (جودة التقارير المالية)، كما نلاحظ القيمة المعنوية جاءت بقيمة (٠,٠٠٠) فهي دالة إحصائية وهي أقل من (٠,٠٥)، وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على "توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية".

## ٢- نتائج اختبار الفرضية الثانية:

تضمنت هذه الفرضية (H1) "توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن وتفعيل جودة التقارير المالية". ومن أجل التأكد من صحة الفرضية قمنا باختبار تحليل معامل الارتباط حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

جدول (٥) نتائج مصفوفة اختبار معامل الارتباط بين الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن وتفعيل جودة التقارير المالية

| تفعيل جودة التقارير المالية | الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن |                 |                                          |
|-----------------------------|------------------------------------------|-----------------|------------------------------------------|
| .621**                      | 1                                        | معامل سبيرمان   | الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن |
| .000                        |                                          | القيمة المعنوية |                                          |
| 264                         |                                          | العدد           |                                          |
| 1                           | .621**                                   | معامل سبيرمان   | تفعيل جودة التقارير المالية              |
|                             | .000                                     | القيمة المعنوية |                                          |
|                             | 264                                      | العدد           |                                          |

المصدر: إعداد الباحثة استناداً إلى مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول رقم (٥) مصفوفة الارتباط، حيث نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط سبيرمان بلغت (٠.٦٢١). وهذه القيمة تعتبر عالية مما يعني أن هناك علاقة ارتباط قوي جداً بين المتغير المستقل (الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن) والمتغير التابع (تفعيل جودة التقارير المالية)، كما نلاحظ القيمة المعنوية جاءت بقيمة (٠,٠٠٠) فهي دالة إحصائية وهي أقل من (٠,٠٥)، وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على "توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن وتفعيل جودة التقارير المالية".

## ٣- نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

تضمنت هذه الفرضية (H1) "توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية".

ومن أجل التأكد من صحة الفرضية قمنا باختبار تحليل معامل الارتباط حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

جدول (٦) نتائج مصفوفة اختبار معامل الارتباط بين استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية

| تعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية | استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن |                 |                                                |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------|-----------------|------------------------------------------------|
| تعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية | 1                                              | معامل سبيرمان   | استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن |
|                                           |                                                | القيمة المعنوية |                                                |
|                                           |                                                | العدد           |                                                |
| تعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية | .676**                                         | معامل سبيرمان   | تعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية      |
|                                           |                                                | القيمة المعنوية |                                                |
|                                           |                                                | العدد           |                                                |

المصدر: إعداد الباحثة استنادا إلى مخرجات (SPSS)

يتبين من الجدول رقم (٦) مصفوفة الارتباط، حيث نلاحظ بأن قيمة معامل الارتباط سبيرمان بلغت (٠.٦٧٦). وهذه القيمة تعتبر عالية مما يعني أن هناك علاقة ارتباط قوي بين المتغير المستقل (استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن) والمتغير التابع (تعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية)، كما نلاحظ القيمة المعنوية جاءت بقيمة (٠,٠٠٠) فهي دالة إحصائية وهي أقل من (٠,٠٥)، وبالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على "توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية".

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

#### ١- النتائج النظرية للدراسة

- حيث توصلت الباحثة من خلال الدراسة النظرية إلى ما يلي:
- تمثل التقارير المالية أداة الاتصال الرئيسية بين الإدارة ومستخدمي التقارير المالية، حيث يمكن للمستخدمين من خلالها معرفة الموقف المالي للمنشأة ومقدار التغير فيه، وكذلك تقوم بتوضيح مصادر التمويل، مما يساعد في تقييم أنشطة المنشأة المتعلقة بالتمويل والاستثمار وطريقة استغلال الموارد الخاصة بها.
- أظهرت نتائج الدراسة أن جودة المراجعة الداخلية لها أثر فعال في تفعيل جودة التقارير المالية.
- يمكن للمراجعة الداخلية مساعدة الإدارة من خلال قيامها بمراقبة الأنشطة التي لا تستطيع مراقبتها بنفسها، وتحديد الفرص وتقليل مخاطر الغش، والتحقق من صحة التقارير المقدمة إليها.

#### ٢- النتائج العملية للدراسة

- توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.
- توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين الاعتماد على محاور بطاقة الأداء المتوازن وتفعيل جودة التقارير المالية.
- توجد علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) بين استخدام المراجع الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن وتعزيز دوره في تفعيل جودة التقارير المالية.

### ثانياً: التوصيات:

بناء على ما سبق من نتائج توصلت إليها الدراسة، ترى الباحثة أنه يمكن أن يتم تلخيص أهم التوصيات التالية للاستفادة منها:

- ١- تعزيز تطبيق معايير جودة المعلومات المحاسبية من خلال تدريب الموظفين وتوفير الموارد اللازمة، مما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية.
- ٢- تطبيق محاور بطاقة الأداء المتوازن بشكل أكثر فعالية في المنشآت، حيث يمكن أن تساهم في تحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير رؤية شاملة للأداء المالي وغير المالي.
- ٣- تعزيز دور المراجع الداخلي من خلال تزويده بالأدوات والتقنيات الحديثة، مما يساعد في تحسين فعالية استخدام بطاقة الأداء المتوازن وزيادة جودة التقارير المالية.
- ٤- تطوير برامج تدريبية مخصصة للموظفين لتعزيز مهاراتهم ومعرفتهم بأحدث الممارسات في مجال المحاسبة والتقارير المالية.

## المراجع

## أولاً: المراجع العربية

- أحمد، علي عبد الله محمد، (٢٠٢١)، "تأثير آليات حوكمة تكنولوجيا على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بهدف زيادة القدرة التنافسية للبنوك المصرية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٧٧.
- بريك، أحمد سعيد فارس، (٢٠٢١)، "أثر جودة التقارير المالية على العلاقة بين حوكمة الشركات وقيمة المنشأة: دراسة اختبارية في سوق الأوراق المالية المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٥(٢)، ص ١-٤٠.
- الجندي، شيماء إبراهيم علي، (٢٠٢٣)، "تقييم جودة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر طبقاً لآليات الحوكمة بالتطبيق على قطاع الاتصالات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ص ٥١.
- الحديدي، ندى نايف يونس، (٢٠٢٠)، "مدخل محاسبي مقترح للحد من المخاطر المصرفية من خلال التكامل بين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وسيجما ستة: دراسة اختبارية على المصارف التجارية العراقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ١٧.
- حسن، إيمان ممدوح، (٢٠١٧)، "دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٧٠.
- الزغبى، أحمد فتحي أسعد أحمد، (٢٠١٨)، "دور المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر وتفعيل حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٢٧.
- سليم، سمير مفتاح (٢٠١٤). إطار مقترح لتطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تحسين إدارة مخاطر الشركات بالتطبيق على قطاع الحديد والصلب في ليبيا. أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الاسماعلية، ص ٢٤.
- سنوسي، منى محمد بدر محمد، (٢٠٢٣)، "إطار مقترح لدراسة العلاقة بين سلاسل الكتل وتحسين الأداء في القطاع المصرفي في جمهورية مصر العربية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٧٠.
- سيد، أحمد سيد طه، (٢٠٢٢)، "دور الشبكات العصبية في تحقيق جودة التقارير المالية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، ص ٣٣.

- سيد، رشا سيد فوزي، (٢٠١٧)، "مدخل مقترح قياس الأداء المتوازن للإفصاح والشفافية في القوائم المالية في ضوء معايير التقارير المالية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ص ص ٦-٩.
- الشافعي، أحمد مصطفى أحمد الدسوقي، (٢٠٢٢)، "إطار مقترح للتكامل بين نموذج القياس المتوازن للأداء ومدخل ستة سيجما لتحسين كفاءة العمليات الداخلية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- شكري، علاء محمد، (٢٠٢٤)، "دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بالتداول السعودي"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(٥)، ص ص ٤٠١-٤٣٥.
- عبد الجواد، دورية سعد محمد (٢٠٢٠)، "قياس أثر فعالية الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية على جودة التقارير المالية لتدعيم القدرة التنافسية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص ٨٨-٨٩.
- عفيفي، مي عبد الفتاح، (٢٠١٧)، "جودة الشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياالية: دراسة ميدانية على البيئة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- فرج، أحمد سمير عبد الواحد محمد، (٢٠٢٣)، "أثر تفعيل معايير المراجعة الداخلية وحوكمة البنوك في تعزيز دور المراجع الداخلي في البنوك التجارية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ص ٣٠-٣٢.
- فيصل، سحر، (٢٠١٥)، "دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.
- الماغوط، غنوة محمد (٢٠١٧)، "أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على جودة التدقيق الداخلي: دراسة تطبيقية على البنوك الخاصة السورية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الافتراضية السورية، ص ص ١١٩-١٢٠.
- محسب، راندا محمد، (٢٠٢٤)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء وإدارة الجودة الشاملة لقياس وتقييم أداء المراجعة الداخلية: دراسة تطبيقية"، *المؤتمر العلمي: مستجدات بيئة الأعمال في ظل تكنولوجيا المعلومات والتغيرات المناخية*، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٩٢٤.

- مسعود، سناء ماهر محمدي، (٢٠١٣)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخلي القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالبنوك التجارية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- مشرف، أشرف عبد المعبود محمد، (٢٠١٢)، "التكامل بين محاور بطاقة الأداء المتوازن ومدخل القيمة الاقتصادية المضافة إطار محاسبي مقترح لتحسين كفاءة أداء الشركات: دراسة تطبيقية على شركات البترول المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ٩.
- نصر، هدير رمضان محمد، (٢٠٢٢)، "قياس تأثير جودة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية في ضوء حوكمة الشركات: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٤٦.

#### ثانيا: المراجع الأجنبية

- Abdulai, I., Salakpi, A., & Nassè, T. B, (2021), "Internal Audit and Quality of Financial Reporting in the Public Sector: the Case of University for Development Studies", *Finance & Accounting Research Journal*, 3(1), PP. 1-23.
- Alzeban, A, (2019), "Influence of Internal audit Reporting Line and Implementing Internal Audit Recommendations on Financial Reporting Quality", *Meditari Accountancy Research Journal*, 28(1), PP. 26-5٠,
- Babatunde, Joseph Akeju, (2017), "Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Nigeria", *Journal Information Research and Review*, 4(2), P.P.3749-3753.
- Baiden, J. N. E., Baiden, Y. P., & Ayariga, C. h, (2016), "Assessing the Balance Score Card of the Internal Audit Performance-Value Addition or Destruction: An Empirical Study of Firms in Sekondi-Takoradi, Ghana", *European Journal of Business and Management*, 8(20), pp.75-89.

- Benjamin Agyeman, (2017), "Balanced Scorecard as a Tool for Managing Performance in Selected Ghanaian Banks", ***European Journal of Research and Reflection in Educational Sciences***, 5(5), PP.5-12.
- Elaoud, A., & Jarboui, A, (2017), "Auditor Specialization, Accounting Information Quality and Investment Efficiency", ***Research in International Business and Finance***, 42, PP. 616- 629.
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C, (2017), "Internal Audit Function Quality and Financial Reporting: Results of a Survey on German listed Companies", ***Journal of Management & Governance***, 21(2), PP. 291-329.
- Karim, N. Turshan, M. (2020), "The Effect of Adopting Balanced Scorecard (BSC) as Strategic Planning Tool on Financial Performance of Banks Operating in Palestine ,"Asian ***Social Science***, 16(1), pp.95-108.
- Koutoupis, G. A., Filos, J, Pappa, E, Papanastasiou, P, & Vousinas, G, (2018), "Implementing the Balanced Scorecard to Internal Audit Function, Available at : [https:// www.researchgate.net/publication/324731730](https://www.researchgate.net/publication/324731730)
- Peter, H., (2011), "Internal Audit Department 2011 Business Plan update", The Internal Audit, ***available at: www.oscd.org.Retrieved at Oct19.***
- Rahmanto, A. D, (2024), "Balanced Scorecard dan Kinerja Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Kabupaten Tuban", ***Public Management and Accounting Review***, 5(1), 1-16.
- Rousey, M., & Rodrigue, M, (2018), "Internal Audit: Is the Third Line of Defence Effective as a Form of Governance? An Exploratory Study of the Impression Management Techniques Chief Audit Executives Uses in their Annual Accountability to the Audit Committee", ***Journal of Business Ethics***, 151(3), PP.853-869.

- Russel, R., (2015), "**Balanced Scorecard**", In Wiley Encyclopedia of Management, 12, PP. 1-4.
- Trifu, N. A, (2020), "Evaluation of Internal Audit Performance by the Balanced Scorecard (Bs) Method", **The 15TH Edition of International Conference European Integration Realities and Perspectives**, 393-401.
- Turshan, M. N. & Karim, N. A, (2020), "The Effect of Adopting Balanced Scorecard (BSC) as Strategic Planning Tool on Financial Performance of Banks Operating in Palastine", 16(1).
- Valdez, A., Cortes, G., Castaneda, S., Vazquez, L., Medina, J., & Haces, G., (2017), "Development and implementation of the Balanced Scorecard for a Higher Educational Institution Using Business Intelligence Tools", **Development**, 8(10), 164-170.
- Zahra, K. & Gedikoglu, T, (2016), "Design Principles for the Development of the Balanced Scorecard", **International Journal of Educational Management**, 30(5), PP.622-634.
- Zinca, V, (2016), "Measuring the Value of Internal Audit in the Banking Industry", **Audit Financial**, (9), PP.1021.
- Zou, J, (2019), "On the Role of Internal Audit in Corporate Governance", **American Journal of Internal of Middle Eastern Finance and Economics**, 14(11), PP.174-201.